

刍论财务成本计量

陈亮

(广东金融学院 广州 510521)

【摘要】 本文主要阐述了财务成本的基本特征和计量形式,并在分析传统财务会计局限性的基础上展望了财务成本计量的未来发展方向。

【关键词】 财务成本 确认 计量 财务会计

一、财务成本的性质和确认

财务成本在财务会计中是一个流量概念,它表现为资源的不利变化,即成本会引起企业收益的减少。根据成本归属理论,任何存货或固定资产在生产过程中被耗用之后,它们的原始成本就随之转移到产品中去。转移到产品中的成本就是已耗成本,在财务会计中一般称之为费用,未转移的成本则为资产。一般人们理解的成本,在财务会计中所指的是已耗成本,即费用。

美国财务会计准则委员会在其颁布的第6号概念公告中将费用(已耗成本)定义为:“费用是指某个体在其持续的、主要或核心业务中,因交付或生产了货品,提供了劳务,或进行了其他活动,而付出的或以其他方式耗用的资产,或因而承担的负债,或两者兼而有之。”根据上述定义,我们可以发现该定义是一个狭义概念。企业的主要经营活动所发生的耗费形成费用,而非主要经营活动所发生的耗费并不构成费用,在美国财务会计概念体系中,这种非主要经营活动所发生的耗费被称为损失。

可见,狭义的财务成本在财务会计中所指的是费用概念。根据以上论述可知,费用应具备两项基本特征:①费用表现为企业资源的不利变化。这种不利变化具体表现为企业资产的减少或负债的增加。②费用确认应与企业盈利活动相联系。费用的确认应该与当期的营业收入相比,由此计算当期的净收益。

直接为生产商品和提供劳务等发生的直接人工、直接材料和其他直接费用,一般可以直接追溯到具体产品中去,因此这类费用应该直接计入生产经营成本。但并不是所有费用与收入都存在着直接因果关系,有些需要通过其他确认方法来分配费用。具体分配方法有两种:①在以后的各会计期中,将成本合理、系统地分配为费用;②当支出发生时立即确认为费用。

有些支出尽管无法追溯到具体的产品中去,但它们与本期收入存在着间接因果关系,人们通常可以按假定的合理基础或便捷的方法将其分摊至具体产品成本之中。这些费用在各会计期间的分配,应该是无偏见和合理的。例如,企业为生

产商品和提供劳务而发生的固定资产折旧费用、无形资产摊销费用等各项间接费用,与本期收入存在着间接因果关系,应该按一定标准分配计入生产经营成本。

那些既不与生产直接相关又不与销售直接相关的支出,由于无法找到一个合理且系统的分配基础,因此应该将其作为期间费用计入当期损益。很显然,因为这些支出没有合理的途径与未来收入相联系,或未来期间经营活动的收益很不确定,如果采用不合理的分配基础进行分配可能将比不进行分配更容易使人误解。因此,惟一的解决途径就是将它们直接列入当期费用。

二、财务成本的计量

费用作为获取营业收入所发生的资源耗费,其计量主要表现为资产的减少或者负债的增加。费用与资产、负债等会计要素一样,也可以由以下多种计量属性来衡量:

1. 历史成本。历史成本是指取得资源时的原始交易价格。在直接以现金方式交易时,历史成本表现为付出的现金或承诺付出的现金;在以非现金方式交易时,历史成本则表现为被交易资产的现金等价物。历史成本是财务会计计量中最重要的计量属性。

运用历史成本的主要理由是:①历史成本是买卖双方在市场上通过交易确定的,具有客观可靠性;②有原始凭证作为依据,因此历史成本具有可检验性;③在会计实务中,历史成本最容易取得,而其他计量方式下获取数据的成本相对较高;④费用是以资产的实际耗费计量,收入是以销售产品的实际交易价格计量,企业收入与费用的配比和收益的确认都是建立在实际交易的基础上的,从而可以避免经营收益被歪曲。

历史成本计量属性也存在着固有的缺陷:①由于货币购买力的变动和物价的急剧变化,使得历史成本不能确切地反映出企业资产的现时价值,缺乏可比性。②历史成本未能反映出企业资产的增值情况。资产的增值等于资产的现时价值减去原始成本后的余额。如果采用历史成本计量,就无法反映出企业资产的增值。③物价变动时,以历史成本进行计量难以区分企业的实际收益和由价格变动引起的持有损益。

2. 现行成本。现行成本是指在本期重购或重置持有资产的成本,也可以称为重置成本。人们对现行成本含义的理解存在着差异。有的认为现行成本是指同类资产的市场价值,有的认为是重新购置或制造同类资产的成本,还有的认为是具有相同生产能力的资产的市场价值等。

采用现行成本计量有以下优点:①由于收入通常根据现行市价来计量,从配比的角度来讲,费用也应当根据所耗资源的现行成本来计量,这不仅可以使收益计算更为合理,也有助于已耗资产的实物性补偿;②只有在采用现行成本计量的情况下,才能区分经营业务产生的收益和持有资产的价值增值或减值;③能避免因物价变动产生的虚计收益,确切反映生产耗费的补偿,有利于资产保全;④现行成本计量的结果所揭示的是当前财务状况而非历史财务状况,与决策的相关性更强,有助于对未来经营活动及其成果的预测。

不过,采用现行成本计量也存在着以下缺陷:①资产计价比较主观,缺乏可靠的依据;②取得现行成本数据需要花费较高的信息成本,远比历史成本数据的获取要困难;③仍然没有完全消除货币购买力变动带来的不利影响等。

3. 脱手价格。脱手价格是指资产在正常清算条件下的变现价值。采用脱手价格计量,不仅可以反映企业耗用特定资源的机会成本,而且不需要就重置的未来可能性进行预测,具有很强的决策相关性。

脱手价格计量存在着以下缺陷:①由于同类资产在市场上有多种价格,因此脱手价格的确定比较困难;②由于脱手价格计量放弃了实现原则,不符合持续经营假设原则,因此不利于对管理当局的经营责任的考核。

三、财务成本计量理论及其在财务会计中的地位

由于传统财务会计强调可靠性,在设计会计系统时,选择了以历史成本为计量基础,并遵循配比原则。企业资产被看成是一种尚未摊销的成本,并根据历史成本原则来计量;企业收益被理解成一种“现实交易收益”,并按照配比原则来确认。因此我们可以发现,“成本理论”在传统财务会计中起着至关重要的作用,传统财务会计可以被看做是一个成本的分配或归属过程。

1. 传统会计收益观下的配比原则。传统财务会计下的收益是指企业期间交易产生的已实现收入和相应费用之间的差异,也称之为会计收益,是一种强调“实现”的收益概念。强调“实现”的会计收益观的优点在于:①建立在实际发生的经济业务基础上,符合稳健性原则的要求;②会计收益是考核管理当局受托责任最客观的指标。

传统财务会计强调“实现”的收益概念天然地决定了应当根据配比原则来分配费用和确认收益。很显然,配比原则实际上已成为传统财务会计下确认收益的核心原则。具体来说就是,会计收益的确认和计量遵循的是实现原则,即在收入实现以后才确认收益,它只将已实现的收益确认为企业收益,不包含资产价值升值等未实现的收益。这种收益计量方法强调期间收入和费用的合理配比,将与当期不相关的成本作为资产(未耗成本)结转为以后期间的费用。

传统会计收益概念的批评者却认为,会计收益概念存在着重大缺陷,未来收益概念应采用经济收益观。会计收益的缺陷表现在:①由于收入确认依据实现原则,使得损益表所反映的企业收益是不完整的收益,它没有包括未实现收益;②在采用配比原则时,由于收入采用现时价格计量,而费用采用历史成本计量,因此成本的分配并不完整,使得成本未能真正得到弥补;③由于依赖历史成本计价,使得资产负债表所反映的资产仅仅是未耗用的资产成本余额,从而低估了企业资产的价值。经济收益观强调的是资本保全原则,即将收益理解为补偿资本后的一种增量。近年来,会计界由于强调重置资产的重要性,已越来越多地接受经济收益概念,如果未来会计采用经济收益概念,则配比原则和历史成本计量方法将会受到根本性的冲击。

2. 资产定义的“成本观”。由于传统财务会计强调收益在会计理论中的“重心”地位,必然会导致为了实现收入和费用的配比而按照“成本观”来定义资产。

按照美国会计学家佩顿尔顿的观点,资产只是“未消逝或未耗用的成本”。他认为,成本是指取得资产所需要花费的代价;原始成本或历史成本是指最初取得资产时发生的实际支出;重置成本是指根据当前环境拥有与原有资产生产能力相同的资产所花费的一切代价。已耗用成本将作为费用计入当期产品,而未耗用成本则作为资产保留,在以后会计期间进行分配。

在资产定义的“成本观”下,资产价值采用历史成本计量是一种必然选择。因为传统会计观念认为,资产通常根据经济业务发生时的交换价格入账,然后将这项取得成本列示在财务会计报表上,因此成本就是商品或劳务在其取得时的交换价格。如果交换中所付出的是非现金资产,则以所放弃资产的现时价格作为取得资产的成本。选择历史成本作为资产的计量属性,是因为历史成本是由买卖双方交易过程中确定的,它具有可检验性和客观性。另外,历史成本计量也有利于与收益计量中的实现原则相关联。

资产被定义为“未耗用成本”有助于与收益计量保持密切联系。但是资产定义的“成本观”存在着以下缺陷:①严重地歪曲了资产的本质,资产代表的应当是企业未来经济收益;②不能完整地反映资产的真实价值;③由于重视收入与费用配比,强调以损益表为中心,因而使得资产负债表中的资产反映不实。

近年来资产定义的“产权观”已得到会计界的广泛认同,1985年美国财务会计准则委员会将资产定义为“资产是可能产生的未来经济利益,它是特定个体通过已经发生的交易或事项取得或加以控制的”。将资产定义为预期的未来经济收益,比较符合企业持有资产的目的,即为了获得未来的经济收益。从未来会计发展的趋势来看,资产将取代收益成为会计关注的重点。

3. 成本归属观念和成本流转理论。传统财务会计强调资产按历史成本计量,即使现时重置成本高于历史成本也不例外;强调费用按照配比原则进行分配,其依据是成本归属观

念。成本归属观念强调的是资产原始价值的转移,而不是计量已耗用资产的现时成本,它已成为传统会计的成本计算和分配的理论基础。

所谓成本流转理论是指通过成本计算和成本分配来追溯成本流转过程。也就是说,随着实物的流转,即从企业购进设备和原材料开始,到组织生产、产品入库,再到销售渠道建设、产品销售出去,成本也随着流转,这需要通过会计记录来反映成本流转过程。因此,根据成本流转理论,就形成了资产定义的“成本观”和成本分配的“配比原则”,也即成本表示取得资产所花费的代价。

四、未来财务会计的发展及对财务成本理论的影响

1. 未来财务会计发展趋势。预计未来财务会计的发展,既是对传统财务会计的部分内容的摒弃,也是对其的继承和改进。

(1) 未来财务会计模式仍将继承传统模式中已经实践证明行之有效的会计方法与程序。未来会计将会摒弃传统模式中许多过时的会计方法和程序,但已被实践证明行之有效的会计方法与程序将会被继承。例如,以复式记账法作为会计记录基本方式;以货币作为主要计量单位等。

(2) 未来会计收益观逐渐向经济学收益观发展。受经济学收益观的影响,美国提出一些介于传统收益观与经济学收益观之间的收益概念。美国会计学会在《基本会计理论说明》中建议,在单一报表中所列示的收益计算,既要保留历史成本概念,又要保留现行成本概念,后者除要反映日常的经营成果外,还要反映因持有资产价值的重大变动而形成的损益,以及当价格水平变动时作为一个债权人和债务人而形成的损益。英国会计准则委员会在其原则公告中也提出了“全面收益表”的损益表概念,全面收益表的内容包括持续经营条件下的销货损益、非持续经营条件下的销货损益、未实现交易中投资利得以及当价格水平变动时形成的损益等。当然,上述改进的会计收益概念与经济学收益概念仍有距离,但是这种变化足以表明未来会计收益观具有向经济学收益观发展的趋势。

(3) 未来会计确认的基础将是应计制与现金流动制的融合。从财务会计确认基础的历史演进来看,基于交易观的应计制代替了早期传统的基于交易观的现金制。不过,未来会计确认基础的发展趋势将可能是应计制与现金流动制的融合。随着经济的发展,尤其是各种创新金融工具的广泛应用,使得传统概念上的交易活动逐渐转化为一系列市场程序,风险和报酬不再随交换行为而发生转移,明确的交易日期变得不确定起来,基于交易观的应计制受到了极大的冲击。可以预见,随着基于非交易观的应计制出现,应计制与现金流动制之间的界限也将变得模糊。应计制与现金流动制的融合将是未来会计确认基础的发展方向。

(4) 未来会计计量模式将是多种计量属性和计量尺度

的综合运用。从计量理论的历史发展过程来看,计量模式的确定无法单纯通过理论推导出来,各种非理论因素,如政治、经济、技术、环境等,往往会影响到甚至改变已选择的计量模式。因为财务会计规范存在着“政治化”过程,各种利益集团出于对自身利益的考虑,会通过各种方式和渠道来影响财务会计准则的制定,从而达到有利于本方的目的,这必然影响到会计计量模式的选择。所以,未来会计计量将会通过理性的(科学的)和非理性的(政治化的)方式来寻找新的多重计量模式。

(5) 未来财务会计呈报将呈现多重计量报告形式并存的趋势。未来财务会计信息将更强调真实性和公允性,更重视用户的信息需要。因此,在未来财务报告中,将采取以利用综合模型来改进企业报告的方式;运用多种计量属性反映财务状况;鼓励披露前瞻性信息;在披露财务数据的同时,有义务揭示非财务数据等措施。

2. 财务会计的发展对财务成本理论的影响。

(1) 新的收益观下,成本配比原则的适用范围将受到限制。传统的会计收益观下,成本配比原则是计算和分配成本的核心理论,它与收入实现原则相配合,可以计算出传统概念的期间收益。受经济学收益观的影响,会计界已开始逐渐改进传统的收益概念,在借鉴经济学收益概念的基础上提出了新的收益观点。因此,传统的成本配比原则的适用范围将受到限制。成本配比原则仍将用于指导销售成本等项目的分配以确定收益,不过企业在期末也会运用公允价值或现行成本等计量属性对资产和负债等项目的账面价值进行调整,以使最终会计收益能反映出过去期间资产的“净增值”。

(2) 成本归属和流转观念将不再被强调。传统财务会计十分强调成本归属和流转观念,可以说传统会计实质上是一个成本流转分配的过程。但随着资产重置价值重要性的日益突出,公允价值和现行成本得到了重视,现行成本是通过估价程序取得的,因此成本归属和流转观念的地位将会下降。可以说,未来会计将不再是成本流转分配的过程,而变为一种价值计量的过程。

(3) 不再追求绝对真实的成本理念,而开始注重条件真实性成本观念。未来会计信息质量将十分强调前瞻性,在比较客观性和相关性质量特征时,未来会计更加注重相关性。因为会计信息质量特征与会计目标有着密切关系,是维护会计目标的基础。

近年来会计目标已有所变化,美国财务会计准则委员会的概念结构中,会计目标被确定为“决策有用性”,认为对决策最为有用的会计信息是能帮助会计信息使用者做出正确决策的信息,因此相关性成为保证会计信息对决策有用的最重要的质量特征。

主要参考文献

于富生.成本会计学.北京:中国人民大学出版社,1999